

Audience publique du 10 février 2010

Recours formé par la société anonyme ... S.A.,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25654 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 avril 2009 par Maître Henri Wagner, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 janvier 2009 (n° ...) ayant rejeté sa demande en remise gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 octobre 2009 par Maître Henri Wagner au nom de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déférée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Laetitia Vauchez, en remplacement de Maître Henri Wagner, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à audience publique du 2 décembre 2009.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités daté du 19 octobre 2005, le bénéfice commercial imposable de la société anonyme ... S.A. pour l'année 2000 a été fixé à- LUF.

Par requête introduite auprès du directeur de l'administration des Contributions directes le 28 juillet 2006, ci-après « *le directeur* », la société anonyme ... S.A. a réclamé contre le bulletin d'imposition du 19 octobre 2005.

Par décision du directeur du 12 décembre 2006, la réclamation a été déclarée irrecevable pour cause de tardiveté.

En date du 3 mai 2007, la société anonyme ... S.A. a introduit une demande de remise d'impôt par voie gracieuse.

Par décision du 30 mai 2007, le directeur, par application des délais prévus par l'article 153 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après « AO », déclara la demande en remise gracieuse tardive.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 août 2007, la société anonyme ... S.A., fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 30 mai 2007.

Par jugement du 23 avril 2008, n° 23379 du rôle, le tribunal administratif déclara le recours précité non fondé.

Par arrêt du 13 novembre 2008, n° 24456C du rôle, la Cour administrative confirma le jugement du tribunal administratif du 23 avril 2008 en ce qu'il a retenu que la décision directoriale déférée avait déclaré à tort la demande de remise gracieuse irrecevable pour cause de tardiveté, et, par réformation du jugement entrepris, annula dans le cadre du recours en réformation la décision directoriale déférée et renvoya le dossier en prosécution de cause au directeur de l'administration des Contributions directes afin qu'il statue sur ladite demande gracieuse.

Par décision du 20 janvier 2009, le directeur rejeta la demande de remise gracieuse sur base des motifs et considérations suivants :

« [...] Vu la demande présentée le 3 mai 2007 par les sieurs ... et ... de la société à responsabilité limitée ..., établie à L-..., en qualité de mandataire de la société anonyme ..., établie à L-..., ayant pour objet une remise d'impôt par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande tend à une rectification par voie gracieuse de l'imposition de l'année 2000 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Vu l'arrêt de la cour administrative du 13 novembre 2008 qui en annulant la décision directoriale du 30 mai 2007 qui avait déclaré la demande de remise gracieuse irrecevable pour tardiveté, renvoie le dossier en prosécution de cause au directeur afin de statuer sur ladite demande ;

Considérant que l'imposition de l'année 2000 est coulée en force de chose décidée :

Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande s'analyse en une contestation de la légalité de l'impôt, étrangère en tant que tel à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant que la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office ;

Considérant en plus, en l'occurrence il apparaît qu'il y a faute professionnelle de tiers intervenants; que dans ce contexte il n'appartient pas au Trésor, en cas de préjudice subi sur le plan fiscal par suite de faute de tiers, d'en dégager les intervenants de leur responsabilité à charge du budget public;

Concernant la rigueur subjective, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables (cf. C.A. N°11844C du 16 mai 2000) ;

Considérant que la survie économique et l'absence de liquidités afin de régler la dette fiscale n'ont pas été rapportés à suffisance de droit ;

Considérant que le simple fait qu'une société ne dispose pas de liquidités nécessaires pour payer les impôts et le risque encouru par elle de devoir vendre des immeubles en France ne constituent pas des raisons suffisantes de nature à établir dans son chef une rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO (cf. T.A. N°22030 du 27 décembre 2007) étant donné qu'un contribuable ne peut pas valablement prétendre à une protection de l'intégralité de son actif investi contre l'exigence d'une réalisation en vue de satisfaire à ses obligations fiscales valablement fixées (cf. T.A. N°20890 du 23.08.2006) ;

Considérant en plus qu'il n'est pas établi que le règlement des impôts dus entraînerait la faillite ou la possibilité d'une dissolution de la société, argument nouvellement invoqué en appel est appelé à tomber à faux dans le chef de la requérante, société anonyme de capitaux, en méconnaissance de la distinction fondamentale entre une personne morale, fiction légale, et d'une personne humaine (physique) ;

Considérant donc en ce qui concerne une rigueur objective et subjective, force est de constater que les motifs invoqués par la requérante ne permettent pas de retenir une iniquité ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 avril 2009, la société anonyme ... S.A., a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 20 janvier 2009.

En vertu des dispositions combinées du paragraphe 131 AO et de l'article 8(3)1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal.

Le recours ayant été par ailleurs introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir en premier lieu que la décision directoriale déférée ne serait pas motivée à suffisance de droit de sorte qu'elle aurait été dans l'impossibilité de préparer utilement son recours en réformation. Elle en conclut que la décision déférée serait à annuler.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les motifs sur lesquels se base la décision déférée seraient exposés de manière extensive et à suffisance de droit à la page deux de celle-ci. D'autre part, il suffirait que les motifs à la base de la décision aient existé à la date où elle a été prise et qu'ils aient été soumis au plus tard au cours de la procédure contentieuse.

Force est au tribunal de constater que le directeur motive sa décision de ne pas faire droit à la demande de remise gracieuse tant par rapport à la rigueur objective que par rapport à la rigueur subjective et que la motivation à la base de la décision déférée fut encore utilement complétée par le délégué du gouvernement au cours de la procédure contentieuse, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

La demanderesse fait valoir d'autre part que le paiement du montant lui réclamé serait constitutif d'une rigueur objective contraire à la volonté du législateur. En effet, en application de l'article 23 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « L.I.R. », son activité lors de l'année d'imposition 2000 n'aurait pas généré un bénéfice de ... LUF, mais une perte de ... LUF. Cette même erreur aurait été constatée pour l'année d'imposition 2001, ce qui aurait été rectifié sur réclamation par le bureau d'imposition. Concernant l'année 2000, le bureau d'imposition aurait refusé de faire droit à sa réclamation au motif que le délai de recours contre le bulletin d'imposition de l'année 2000 avait expiré. Elle expose à ce sujet qu'elle aurait été dans l'impossibilité d'exercer le recours dans le délai légal alors que son domiciliataire ne lui aurait remis les bulletins d'imposition qu'en date du 21 février 2006 quand le délai de recours avait déjà expiré. Elle estime que le refus de la déclaration rectificative de l'année 2000 l'exposerait à une imposition injuste contraire à la volonté du législateur dans la mesure où l'application de la loi fiscale aurait entraîné la fixation d'un montant trop élevé alors que le législateur aurait prévu un mécanisme permettant d'amoindrir sa charge fiscale.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le moyen ne serait pas fondé.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ». Une remise gracieuse n'est donc justifiée que si ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé¹. Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition. La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à

¹ C.E. 4 août 1962, Schaaff, n° 5805; 10 juillet 1981, Schaack-Floener, n° 6852

réglementer la situation. Il n'en demeure pas moins qu'une demande de remise gracieuse s'analyse également et exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette².

En l'espèce, la demanderesse critique en substance l'imputation d'un bénéfice commercial du chef de l'omission de la part de son conseiller fiscal de faire application des dispositions de l'article 23 L.I.R. dans la déclaration fiscale, évaluant ainsi ses dettes à une valeur inférieure à celle permise par le législateur. Elle fait valoir que le bénéfice commercial déclaré serait dès lors surfait et ne correspondrait pas à la réalité.

Force est cependant de constater qu'un bureau d'imposition agit conformément à la loi en se basant sur les déclarations du contribuable et la circonstance que certaines des bases d'impositions déclarées s'avèrent *ex post*, et plus particulièrement après l'expiration du délai de recours contre ce bulletin d'imposition, être erronées, de sorte à avoir conduit à une surtaxe, n'est pas de nature à mettre en cause l'application de la loi qui a été faite antérieurement par ledit bureau et à aboutir à une situation non-réglée par le législateur comme étant susceptible d'être rectifiée, étant donné que ce dernier a précisément circonscrit à travers les paragraphes 92 à 96 et 222 AO les hypothèses dans lesquelles il admet les modifications d'actes d'imposition.³

En effet, la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai contentieux de même que le réexamen d'office et la rigueur de la perception ne sauraient être prétexte à un contrôle virtuel du bien-fondé de l'imposition, ni à faire l'économie d'une éventuelle action en responsabilité contractuelle contre l'auteur d'un éventuel dommage.

Il s'ensuit qu'une iniquité objective ne saurait être retenue en l'espèce.

Quant à la rigueur subjective, la demanderesse fait valoir que le paiement du montant réclamé aurait des conséquences financières lourdes pour son existence économique et la priverait de moyens de subsistance indispensables. Elle invoque à cet égard sa situation de fortune telle qu'elle a été établie par un bilan au 31 décembre 2008 renseignant qu'elle aurait généré une perte de- euros et elle fait valoir que sa situation ne se serait guère améliorée depuis lors. A la date précitée elle aurait disposé de liquidités de- euros alors que le montant des impôts réclamés dépasserait les- euros. Si elle admet être propriétaire d'un immeuble situé en France, elle souligne que son rendement ne permettrait pas le règlement de la somme demandée. D'autre part, elle relève devoir payer des frais de comptabilité et honorer des intérêts bancaires en vertu de contrats de prêts contractés pour en conclure qu'elle ne disposerait pas de revenus suffisants pour payer la somme due. Elle expose avoir deux possibilités, soit vendre l'immeuble situé en France, dans ce cas les créanciers hypothécaires seraient désintéressés préalablement et un tel remboursement, conjugué à la conjoncture déflationniste des cours de l'immobilier, entraînerait une absence de bénéfice résultant de la vente de l'immeuble et l'impossibilité de payer le montant de l'impôt dû, soit contracter un nouvel prêt, ce qui aurait pour conséquence de l'endetter lourdement étant donné que les prêts ne seraient actuellement accordés qu'à des coûts excessivement élevés pour l'emprunteur. Finalement, étant donné que ses revenus proviendraient quasi exclusivement de la location de l'immeuble situé en France, elle pourrait être exposée à un risque de double imposition et la vente de l'immeuble la viderait de sa substance.

² TA 21 juillet 1999, n° 11180, Pas. adm. 2008, v° Impôts, p. 506, n° 285 et autres références y citées

³ TA 29 septembre 2003, n° 15983, Pas. adm. 2008, v° Impôts, p.506, n° 284

Le délégué du gouvernement cite à cet égard la motivation de la décision déférée.

L'existence d'une rigueur subjective s'apprécie au jour où le tribunal statue.⁴

En l'espèce, si la demanderesse explique sa situation financière au 31 décembre 2008, elle se limite à soutenir des hypothèses quant aux conséquences qu'aurait la vente de l'immeuble ou la souscription d'un prêt bancaire sur sa situation économique sans permettre au tribunal de vérifier si les faits et conséquences allégués correspondent à la réalité. En effet, la demanderesse n'apporte ni de précisions quant à la valeur actuelle réelle de l'immeuble situé en France ni quant aux expectatives de vendre ce dernier et ne précise pas non plus, pièces et chiffres à l'appui, quelles seraient les conséquences concrètes de la souscription d'un prêt bancaire sur sa situation financière, de sorte qu'il n'est pas établi, en l'espèce, que le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt par elle redue compromette son existence économique et la prive des moyens de subsistance indispensables.

Il ressort des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne la demanderesse aux frais .

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge

et lu à l'audience publique du 10 février 2010 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.02.2010

⁴ TA 12 janvier 2000, n° 10661, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, Pas. adm. 2006, v° Impôts, p. 508, n° 295

Le Greffier du Tribunal administratif